

10E

A ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS E O PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Helena I. B. Saraiva

Docente na Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico da Guarda
Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Hernâni O. Carqueja

Diretor da Revista Portuguesa de Contabilidade

Área Temática: E) História da Contabilidade

Palavras-chave: harmonização contabilística, ONU, contribuição, poder, mudança

A ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS E O PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Resumo:

O presente trabalho visa contribuir para a clarificação do importante papel desempenhado pela ONU no processo global de harmonização contabilística. Foi analisada a contribuição, assim como os papéis assumidos pela entidade ao longo do tempo, assim como as relações com outras entidades com responsabilidade nesta área. O trabalho foi conduzido através de um processo intensivo de análise da documentação emitida pela entidade, complementado com revisão bibliográfica nas áreas da harmonização e da teoria institucional. O resultado da análise permite concluir que, apesar de relativamente pouco abordado, o papel da ONU neste tema assumiu e continua a assumir profunda relevância.

Introdução:

Habitualmente encontramos a questão da harmonização contabilista abordada do ponto de vista das instituições normalizadoras que se revelaram as protagonistas mais evidentes neste processo. No entanto, outras instituições desempenharam e desempenham papéis igualmente importantes.

De acordo com March e Olsen (2008), *os diversos âmbitos e modalidades de institucionalização afetam o que as organizações estão motivadas a fazer e o que elas são capazes de fazer; os atores políticos organizam-se e agem em conformidade com regras e práticas que são socialmente construídas, publicamente conhecidas, esperadas e aceites; em virtude destas regras e práticas as instituições políticas definem direitos e deveres básicos, regulando a forma como as oportunidades, os custos e os benefícios são atribuídos na sociedade, criando assim autoridade para resolver conflitos* (March e Olsen, 2008, p.7).

Assim as instituições efectuam a ordenação das relações sociais, reduzem a flexibilidade e restringem as possibilidades de uma busca unilateral do interesse próprio.

Alguns exemplos de outras organizações que contribuíram para o processo harmonizador são os de organizações de carácter internacional como a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), a ONU, o AAC (African Accounting Council), a UE (União Europeia) e a OMC (Organização Mundial do Comércio) (Saraiva *et al.*, 2015; Carqueja, 2007; Fritz e Lamille, 2003; Choi *et al.*, 2002; Samuels e Pipper, 1985).

Um desses casos é, tal como acima identificado, o da Organização das Nações Unidas (ONU), a qual é uma das marcas do relacionamento internacional atual e também uma das mais importantes forças políticas na segunda metade do século XX.

O papel desta organização é ainda evidenciado em documentação relevante no âmbito do processo de harmonização na União Europeia (UE), tal como acontece na Comunicação relativa à Nova Estratégia que a União implementou a partir de 1995:

"2.9 Os trabalhos respeitantes às normas contabilísticas têm vindo a ser desenvolvidos igualmente em diversas instâncias internacionais (nomeadamente, ONU e OCDE). Recentemente, o Grupo de Trabalho em matéria de serviços prestados por profissionais da Organização Mundial do Comércio recebeu um mandato para formular recomendações destinadas a suprimir as barreiras desnecessárias ao comércio no domínio dos serviços contabilísticos, devendo "centrar-se em especial na utilização das normas internacionais", tendo em conta o trabalho realizado pelos organismos de fixação de normas internacionais."

Fonte: UE (1995) (COM 95 (508) PT.

No sentido anteriormente apontado, consideramos que a abordagem prosseguida noutros trabalhos relevantes na área, tais como o de Fritz e Lamille (2003), em que é evidenciado o papel do IASB (*International Accounting Standards Board*), ao prosseguir na questão de *quem*, ou seja, *quais as organizações* que estão envolvidas no processo de harmonização é relevante, no entanto será redutor considerar a contribuição de algumas entidades e ignorar a de outras. Outras questões importantes para explicar o processo de harmonização são o *como* e o *que é* harmonizado (Fritz e Lamille, 2003, p.5), pois estas questões levam à definição de *quem* deve desenvolver e supervisionar o processo. Seguiremos assim esta abordagem, mas agora para evidenciar a relevância do papel da ONU neste processo.

Não podemos, desde já, deixar de evidenciar a fundamental importância do suporte expresso das Nações Unidas às normas internacionais, as normas referidas ao actual IASB e dirigidas às empresas e instituições equiparáveis. Assim, este trabalho pretende contribuir para a compreensão do contributo da ONU para o desenvolvimento de soluções harmonizadoras em contabilidade e para o processo de ajustamento das instituições às normas internacionais – tanto a nível técnico, como a nível político.

A metodologia de investigação prosseguida foi a de análise documental e revisão bibliográfica, visando responder às seguintes questões de investigação: qual foi a importância da ONU no processo de harmonização contabilística internacional e como evoluiu o papel da organização ao longo do tempo?

Para responder à questão referida recorreu-se à análise dos documentos emitidos pela organização na área da harmonização contabilística internacional, fazendo a discussão da evolução representada por essa mesma documentação e tendo em atenção a fundamentação da mesma. Avaliou-se ainda o papel que outras entidades desempenharam nesta área, tentando fundamentar a evolução desses papéis à luz da teoria institucional.

Para conseguir esta finalidade começamos por apresentar sumariamente a organização e as suas motivações e finalidades (ponto um), as estruturas internas da organização que estão mais diretamente relacionadas com as atividades de harmonização e normalização contabilísticas, descrevendo as contribuições práticas que essas estruturas aportaram (ponto dois), passando posteriormente à discussão (ponto três) e às conclusões, no final do presente trabalho.

1- A ONU

A Organização das Nações Unidas nasceu oficialmente a 24 de Outubro de 1945, data em que a sua Carta foi ratificada pela maioria dos 51 Estados Membros fundadores. Em 2004 a instituição contava com 191 países membros. Atualmente (2016) conta com 193 membros.

Embora a designação já tivesse sido usada durante a II Guerra Mundial, acabou apropriada pela organização cuja criação é referida a 24 de Outubro de 1945 e que é uma das principais referências do período em que se foi acentuando a cooperação e o progressivo abandono do proteccionismo. Portugal, que não foi beligerante na II Guerra Mundial e continuou a manter uma atitude de *orgulhosamente só*, enquanto tal foi económica e politicamente viável, não fez parte dos países fundadores, mas aderiu em 14 de Dezembro de 1955.

Neste ponto e uma vez que se pretende abordar o contributo da ONU para o processo global de Harmonização Contabilística através de uma perspetiva Institucional, será plenamente justificado atender à finalidade e missão da ONU:

“O objectivo da ONU é unir todas as nações do mundo em prol da paz e do desenvolvimento, com base nos princípios de justiça, dignidade humana e bem-estar de todos. Dá aos países a oportunidade de tomar em consideração a interdependência mundial e os interesses nacionais na busca de soluções para os problemas internacionais.”

Fonte: UNRIC (2016)

Desde logo a Carta das Nações Unidas, no seu preâmbulo, expressa os seus ideais e objetivos, os quais se prendem essencialmente com a manutenção da paz, dos direitos fundamentais do homem, da dignidade e valor da pessoa humana, da igualdade de direitos entre géneros e entre nações, prossequindo na promoção do progresso social e das condições de vida, mantendo a justiça e o respeito pelo Direito e tratados internacionais.

A compreensão deste conjunto de ideais, valores e objetivos, subjacente à visão que a organização tem do mundo, é essencial no presente trabalho, uma vez que se pretende abordar a questão da contribuição da ONU para o processo de harmonização contabilística internacional ou global, numa perspetiva institucional. Assim, de acordo com March e Olsen (2008), a análise a efetuar terá de ter em linha de conta a maneira como esta instituição política se situa no *conjunto organizado no seio do qual os atores políticos atuam; os processos que transformam estruturas e regras em impactos políticos; os processos que transformam o comportamento humano em estruturas e normas e estabelecem, sustentam, transformam ou eliminam instituições* (March e Olsen, 2008, p.4). Entendemos aqui a expressão instituições em dois diversos significados: por um lado o significado mais directo, em que se entende como instituição a própria ONU, e por outro lado, um significado mais

indireto, percebendo como instituição as práticas prosseguidas no âmbito da própria Contabilidade.

Existe dificuldade em reconhecer a importância de estruturas em que nos apoiamos no dia a dia quando não recebemos nenhum sinal sugerindo a alternativa de não existirem. A carta que enviamos pelo correio para um parente distante, ou a chamada telefónica internacional, só são possíveis porque existe cooperação internacional possibilitando a complicada partilha de receitas, encargos e responsabilidades. Também as Nações Unidas estão de tal forma presentes no dia a dia que acabam pouco notadas. Entre as funções que desempenham avultam a defesa da organização democrática, a promoção dos direitos humanos, do desenvolvimento e do respeito pelo ambiente. São objecto de mais visibilidade e aparecem em primeiro plano na comunicação social quando há que resolver dificuldades originadas em calamidades ou guerras.

Não deve no entanto, ser ignorado o papel das Nações Unidas na evolução das práticas e saber contabilísticos: influenciaram e influenciam a **contabilidade** e governo **das empresas privadas**, a **contabilidade pública** e a **contabilidade macroeconómica ou nacional**.

Propomo-nos no presente trabalho analisar as contribuições que, em termos históricos, a ONU aportou ao processo de harmonização contabilística internacional, colocando em evidência uma série de acontecimentos relacionados com a atividade da instituição e que tiveram consequências ao nível da instituição de práticas, normas e transformação do comportamento humano em estruturas e normas que estabelecem, sustentam e transformam a normalização da Contabilidade. Também tentaremos perceber/esclarecer quais as condicionantes para que o papel da ONU fosse relegado para um plano secundário relativamente a outras instituições, tais como o IASC (International Accounting Standards Committee) e o IFAC (International Federation of Accountants), *p.e.*

Desta forma, poderemos afirmar que um dos objetivos deste trabalho é explicar qual é/foi o papel da ONU no processo global de harmonização contabilística, fazendo "uma abordagem do estudo das instituições políticas, um conjunto de ideias teóricas e hipóteses sobre as relações entre as características institucionais e a atuação política, o desempenho e a mudança." (March e Olsen, 2008, p. 4).

2 – Papel da ONU na Harmonização Contabilística

Entre as realizações da ONU com reduzida visibilidade nos meios de comunicação destacam-se os programas relativos às relações económicas internacionais acobertados pela UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*).

Enquadrado nesta existe o IWGE/ISAR (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*) cuja existência e funcionamento é especialmente relevante no que respeita à normalização contabilística focada nas pequenas e médias empresas.

De acordo com a literatura as Normas do ISAR são largamente consistentes com as do IASB, embora estas não sejam amplamente conhecidas (Nobes e Parker, 2000). Ainda na literatura, Wolk *et al.* afirmam que a ONU apesar de também ter demonstrado interesse na questão da emissão de normas contabilísticas internacionais, assumiu no entanto um papel secundário relativamente ao IASC (Wolk *et al.*, 2001, p.736).

Acresce que as Nações Unidas tomam como referência para o seu sistema interno, as UNAS (UN Accounting Standards), em correspondência com as normas internacionais de contabilidade. Dadas as implicações contabilísticas duma tal organização e da sua atuação administrativa, é evidente a sua relevância. A contabilidade dos organismos públicos, contabilidade pública, tem nesta solução uma referência importante.

Também o papel normalizador desempenhado pelas Nações Unidas no âmbito das contabilidades nacionais tem especial realce desde 1968¹, ano em que foi publicado o Sistema de Contabilidade Nacional revisto, embora já tivesse sido relevante a publicação sobre o mesmo tema em 1953². São depois marcas na evolução de conceitos neste domínio o livro azul de 1969 e a publicação conjunta com a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) em 1979.

Já em 1973 as Nações Unidas evidenciavam preocupações com o relato contabilístico. Depois, a focagem inicial nas empresas transnacionais passou a todas as empresas; tendo especial importância o propósito de fomento de médias e pequenas empresas, as responsáveis por grande parte do emprego

Em meados da década de setenta do século XX, nomeadamente a partir de 1976, o grupo de peritos da ONU passou a dedicar-se à análise de problemas na área de Contabilidade e relato. Como resultado desta atividade, em 1977 surgiu um Relatório cujo conteúdo propunha soluções em termos de relato nas áreas financeira e não financeira (Fritz e Lamille, 2003; Choi *et al.*, 2002; Samuels e Pipper, 1985).

Um dos recursos centrais da UNCTAD em matéria de transparência e contabilidade ao nível das entidades empresariais é o Grupo de Trabalho Intergovernamental de Peritos sobre as Normas Internacionais de Contabilidade e Relatórios (ISAR). Este foi criado pelo Conselho Económico e Social das Nações Unidas (ECOSOC - *United Nations Economic and Social Council*) em 1982, sendo o único grupo de trabalho intergovernamental dedicado a questões de transparência e contabilidade empresarial. O ISAR aborda uma variedade de questões de contabilidade empresarial e respetivo relato com vista a melhorar a comparabilidade global e a fiabilidade, realizando a sua missão através de um programa integrado de pesquisa, diálogo intergovernamental, construção de consenso e cooperação técnica.

Mais concretamente a sua missão prende-se com a prestação de uma contribuição positiva para o estabelecimento de normas a nível nacional e regional, a implementação de medidas adequadas a garantir a comparabilidade das informações divulgadas pelas empresas transnacionais; a análise da evolução da situação no domínio da contabilidade e relatórios internacionais, incluindo o trabalho dos organismos de normalização; o estabelecimento de prioridades de trabalho, tendo em conta as necessidades dos países de origem e de acolhimento, particularmente dos países em vias de desenvolvimento; a consulta dos organismos internacionais em matérias relacionadas com o desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade e relatórios, assim como recolher as opiniões das partes interessadas; a promoção da transparência e divulgação de informações financeiras, incentivando a utilização de normas de contabilidade e auditoria internacionalmente reconhecidas e a melhoria da governança corporativa.

O ISAR está também envolvido desde a década de setenta, entre outros temas, em iniciativas para desenvolver as Normas Internacionais de Contabilidade e promover a educação na área da Contabilidade na Rússia e em África (Radebaugh *et al.*, 2006).

De acordo com a informação veiculada institucionalmente (UNCTAD, 2016) o ISAR desenvolve a sua atividade em diversas áreas, nomeadamente a implementação das normas internacionais emanadas pelo IASB, a contabilidade nas SMEs (*Small and Medium Enterprises*), a educação na área Contabilística, a temática da governação das sociedades e do seu relato, a questão da responsabilidade social e a contabilidade e relato ambiental. A actividade desenvolvida pelo ISAR será alvo de análise nos pontos seguintes deste trabalho, para os quais se recorreu a uma investigação intensiva, ao nível dos documentos disponibilizados por esta estrutura no respetivo sítio oficial da *internet*.

2.1 – Papel na implementação das normas internacionais emanadas pelo IASB

A partir da Conferência da UNCTAD de Bangkok, em 2000, os Estados-Membros solicitaram que a organização contribuisse para promover o aumento da transparência e divulgação,

¹ United Nations, *A System of National Accounts*, séries F, N.2 rev3, New York 1969.

² United Nations, *A System of National Accounts and Supporting Tables*, séries F, N.2, New York 1953.

incentivando a utilização de normas de contabilidade e auditoria internacionalmente reconhecidas e da melhoria da governação das sociedades (§. 122 do Plano de Ação de Bangkok). Na conferência seguinte, em São Paulo, Brasil, os Estados membros reafirmaram o Plano de Ação de Bangkok e solicitaram que a UNCTAD contribuísse para recolher, analisar e divulgar informações sobre as melhores práticas para estimular o desenvolvimento empresarial e identificasse formas e meios para as empresas, especialmente as PME dos países em desenvolvimento, atendessem aos padrões internacionais, incluindo as normas de contabilidade (§. 55 do Consenso de São Paulo).

A ONU, verificando que a partir de meados da primeira década do século XXI se iniciou um processo de adoção generalizada das IFRS (*International Financial Reporting Standards*), considerou ser claro que as várias partes interessadas, incluindo reguladores, contabilistas, utilizadores e auditores continuam a enfrentar desafios de implementação prática. Esses desafios geralmente dizem respeito a questões de desenvolvimento institucional, aplicação e capacidade de implementação técnica. À luz desta situação, o ISAR reconheceu que a implementação das IFRS é um importante processo de longo prazo que poderia beneficiar com a realização de estudo adicional e partilha de experiências. Daí surgirem diversas publicações emanadas da organização com o testemunho da experiência de implementação das IFRS em diversos países com diferentes tradições e diferentes graus de desenvolvimento.

Neste sentido, parece ser objetivo da ONU, através da UNCTAD e do ISAR, apoiar países em vias de desenvolvimento, de acordo com a sua missão, a melhorar as suas práticas de relato financeiro com a finalidade de também estes países conseguirem atrair maior investimento de capitais e alcançar maior nível de desenvolvimento, contribuindo assim para a melhoria do nível e das condições de vida, quer ao nível económico quer ao nível social (UNCTAD, 2008 a).

De entre os documentos que emitiu e atualmente merecem particular atenção, destacam-se as “Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-Sized Enterprises”, editado em 2009. Este documento surge na sequência da identificação formalizada em 2000 pelo grupo de peritos do ISAR das dificuldades sentidas pelas pequenas e médias entidades na aplicação das normas contabilísticas, prosseguindo a identificação de possíveis soluções que tivessem em consideração as necessidades de relato contabilístico e financeiro destas entidades (UNCTAD, 2009).

2.2 - Papel na contabilidade das SMEs

O objetivo do trabalho da UNCTAD nesta área é permitir aos países em vias de desenvolvimento e com economias em transição, atender às necessidades de contabilidade, de relato e de informação financeira nas SMEs. A contabilização e divulgação nestas entidades é um componente crítico num ambiente mais amplo, que lhes permite competir, crescer, aceder a financiamento e atrair investidores.

Para atingir seus objetivos, a UNCTAD através do grupo de especialistas do ISAR, desenvolve orientações para as SMEs que atendam às suas necessidades, sendo simultaneamente simples, compreensíveis e de fácil utilização; que produzam informação de gestão útil, sendo flexíveis o suficiente para acomodar o crescimento dos negócios e que aumentem o potencial de algumas SME para a adoção das IFRS num momento futuro. Estas orientações estão organizadas para dois níveis de SMEs: um nível de pequenas entidades (nível dois: SME de maior dimensão) e outro de microentidades (nível três: SME microentidades).

Apesar de o ISAR reconhecer e apoiar as IFRS, também considera que estas normas estão focadas nas empresas cotadas e portanto, justificando adaptação quando tal não acontece, nomeadamente no que respeita às microentidades. Considerando as conveniências especiais das SMEs, o IWGE/ISAR alvitra logo desde 2003, a existência de três níveis de normalização, sendo o primeiro nível o respeitante às empresas cotadas, o segundo às empresas com importância mas sem emissão de títulos cotados e o terceiro às empresas que na maioria dos casos são dirigidas pelos titulares do capital e têm poucos empregados.

Pela importância e significado que a posição das Nações Unidas tem transcreve-se, traduzindo para português, o seguinte entendimento (UNCTAD, 2003):

“O objectivo das demonstrações financeiras é ajudar a desenvolver o negócio fornecendo informação útil. Por isso, as demonstrações estão dirigidas às necessidades dos utentes. A evidência sugere que os principais utentes das demonstrações financeiras da “Level 3” aparentam ser:

- (a) gestores;*
- (b) financiadores e outros credores;*
- (c) governo;*
- (d) autoridades fiscais; e*
- (e) instituições de PME (Pequenas e Médias Empresas).*

A seguir apresenta-se um sumário das necessidades aparentes dos utentes:

Gestores:

- confirmar o bom ou mau desempenho da empresa durante o ano (incluindo níveis de proveitos, custos e resultados)*
- justificar e solicitar financiamento externo*
- fins de gestão financeira (por exemplo decidir que parte dos resultados reter); e/ou*
- instrumento de planeamento e gestão da riqueza.*

Financiadores e Outros Credores:

- aferir o risco e tomar decisões de crédito; e*
- acompanhar o desempenho das empresas a que foi concedido crédito.*

Governo: para fins de macro e micro-planeamento

Autoridades Fiscais: Para efeitos de liquidações

Instituições de PMEs: ajuizar sobre pedidos das empresas (por exemplo pedidos de subsídios, pedidos de formação, subsidiar actividades empresariais)”.

Fonte: UNCTAD, 2003 - §7 e § 8 – Level 3, Guidance – respetivamente *Users and their needs* e *Management*.

O ISAR, além da expressa prescrição de três níveis de normalização (empresas cotadas, não cotadas mas importantes, PMEs), prossegue ainda oferecendo um **testemunho particularmente acreditado, dadas as condições em que é produzido, sobre o destinatário da informação** contabilística, que uma frequente, mas errada, interpretação da Estrutura Conceptual das Normas Internacionais reduz ao investidor no mercado de capitais, embora tomado como referência de todos os interesses em jogo.

O documento de 2003 acima referido foi posteriormente revisto, a pedido dos membros da ONU e do grupo de peritos do ISAR, com o objetivo de aportar um contributo atualizado às deliberações relativas à análise da mesma questão por parte do IASB e do IFAC (UNCTAD, 2006), dando posteriormente origem à versão atualizada para o nível SME três (UNCTAD, 2008 b, 2009). Neste documento mais recente o ISAR reafirma o seu apoio ao processo de normalização para SMEs desenvolvido pelo IAS a partir de 2007, mas evidencia que o referido processo não é adequado às microentidades, pelo que mantém o nível três, adequado às necessidades deste tipo de entidades.

Neste último documento os objetivos das demonstrações financeiras e as necessidades dos utentes são assim considerados (UNCTAD, 2009):

*“O **objetivo** das demonstrações financeiras do Nível 3 consiste em fornecer informações sobre o desempenho financeiro e a posição financeira das empresas que relatam, que seja útil para os utilizadores, na avaliação do desempenho da empresa e da eficácia da sua gestão.*

*As demonstrações financeiras são planeadas para refletir as **necessidades do utilizador**. Os principais utilizadores das demonstrações financeiras de nível 3 empresas são provavelmente:*

a) Os proprietários e gestores:

- i) Para avaliar e confirmar o desempenho da empresa durante o ano ou período em análise (incluindo os níveis de rendimento, as receitas e custos);*
- ii) Para a aplicação de financiamento externo;*
- iii) Para fins de gestão financeira (por exemplo, decidir que parte dos lucros será para reter); e / ou*

iv) Como ferramenta de planeamento da sucessão e gestão da riqueza;

b) Os financiadores e outros credores:

i) Para avaliar o risco na decisão de crédito; e

ii) Para monitorizar o desempenho das empresas a quem é dado o crédito;

c) Governo: para fins de planeamento macro e microeconómico;

d) autoridades fiscais: para efeitos de avaliação fiscal;

e) as agências de PME: para avaliar as solicitações de suporte de empresas (por exemplo, pedidos de subvenções, as solicitações de formação e serviços subsidiados);

f) As agências de crédito: para facilitar a avaliação do avanço do crédito de uma organização independente que mantém um registo da situação de crédito das empresas.”

Apesar de a redação assumir algumas diferenças, no essencial mantém-se a anterior estrutura. Isto parece indicar que os objetivos e necessidades deste tipo de entidades continuam a não ser respondidos pelas normas emanadas pelo IASB – o que parece consubstanciar-se quer no caso português, quer no caso europeu, através, respetivamente, quer da normalização para as microentidades atualmente integrada no SNC, quer no âmbito da Diretiva 2013/34/UE.

2.3 - Papel na educação na área Contabilística,

Entretanto as Nações Unidas exercem também forte influência na atividade contabilística quando o UNCTAD, através do ISAR, recomenda em 1999 um curriculum Mundial ISAR para formação de contabilistas baseado em quatro núcleos:

- organização empresarial,
 - tecnologias de informação,
 - formação básica em contabilidade,
 - auditoria e fiscalidade e assuntos relacionados,
- e especialização profissional em cada um destes temas (UNCTAD, 1998).

O detalhe dos programas sugeridos evidencia necessidades de formação muito para além das matérias ensinadas em cursos técnicos médios, abrangendo formação em economia, métodos quantitativos e sociologia, e surpreende certamente quem tenha a expectativa de suficiência de formação académica geral seguida por formação em campo, só por prática em trabalho.

O programa foi revisto em 2003 e solicitado parecer ao IFAC e ao seu Comité de Educação.

2.4 - Papel na temática da governação das sociedades e do seu relato

Também não é menos relevante o papel que o ISAR tem desempenhado no aprofundamento dos problemas relativos ao governo das grandes empresas internacionais, designadamente sobre a fiscalização do correcto desempenho de funções de administração e fiscalização. O tema, que muitas vezes é referido pela designação em inglês “*Corporate Governance*” e respeita à organização e administração das sociedades abertas (empresas cotadas), foi objeto duma publicação especial, após revisão em 2003, focando as situações e soluções no Brasil, França, Quênia, Rússia e estados Unidos da América.

A UNCTAD e o ISAR dedicam-se a esta área de forma mais direta, a partir de 2000, ano em que os Estados-Membros solicitaram ao ISAR a promoção do aumento da transparência e da melhoria da divulgação de governação das entidades. Desde então a evolução dos mercados tem destacado a importância crucial da divulgação de informações de qualidade para a criação da confiança dos investidores e assim atrair novos investimentos. A UNCTAD trabalha para este objetivo através da identificação e promoção de boas práticas na divulgação da governação das entidades, sempre na perspetiva do apoio ao desenvolvimento dos países com economias em transição, ou mais desfavorecidos.

Nesta área surge o Guia de Boas Práticas em Relato da Governação das Sociedades (UNCTAD, 2006 b), que passou a constituir referência para as várias versões revistas desta publicação, existindo as revisões de 2007 e 2008. Estes documentos apresentam uma visão das práticas de relato subdivididas em relato financeiro e relato de aspetos não financeiros e a identificação de boas práticas; entre os principais temas, são focadas as questões de auditoria interna e externa, a identificação dos fatores de risco, a estrutura governativa das

sociedades, a sua propriedade e as mudanças no controlo, assim como a gestão ambiental e social (UNCTAD, 2006 b, 2007, 2008 c).

Na vertente em análise a UNCTAD continua a desenvolver estudos, a promover conferências, *workshops* e projetos de investigação em parceria com as mais diversas entidades.

2.5 – Papel na questão da responsabilidade social

A temática da responsabilidade social surge nas preocupações da ONU desde 2001, através da análise do ISAR, na sua décima oitava sessão, deste tema como um dos temas emergentes na área da transparência do relato empresarial. Este surge a par das preocupações já reveladas anteriormente pela instituição nas áreas quer da governação e relato das sociedades, quer da contabilidade e relato ambiental.

A primeira publicação nesta área aborda a definição do conceito de Responsabilidade Social Corporativa, da sua relevância, assim como identifica outras entidades e iniciativas com trabalho desenvolvido no tema (UNCTAD, 2004 b). São ainda evidenciadas as principais questões enfrentadas pelos preparadores e utilizadores da informação necessária neste âmbito, surgindo desde logo a questão da materialidade e a sua associação à utilização de informação de carácter não financeiro e das dificuldades inerentes a esta mesma ligação. O documento inclui também estudo de casos e boas práticas, tal como a indicação de indicadores financeiros e não financeiros para efeitos de reporte.

Posteriormente, surge um relatório que integra já um quadro de indicadores financeiros e não financeiros (UNCTAD, 2006 c). Neste documento são também evidenciadas as tendências em matéria de reporte da responsabilidade social, nomeadamente por parte das grandes empresas, dá-se ênfase ao facto de as questões sociais, juntamente com as questões ambientais e de governança, serem crescentemente integradas na tomada de decisão de investimento, especialmente entre os grandes investidores institucionais.

Reforçando esta tendência referem-se uma série de instrumentos internacionais, como os Princípios das Nações Unidas para o Investimento Responsável, chamando ainda a atenção para a questão das principais debilidades: a falta de harmonização nas práticas e nos relatórios existentes e a necessidade de melhoria nas áreas de comparabilidade e materialidade.

Nesta senda, o documento que é a seguir disponibilizado pela UNCTAD, é consubstanciado num guia de indicadores de responsabilidade social em que são evidenciadas as necessidades dos vários interessados ao nível da informação, assim como da escolha, seleção e utilização dos indicadores. Em relação aos indicadores, é relevada a sua comparabilidade, relevância e materialidade, compreensibilidade, confiabilidade e verificabilidade (UNCTAD, 2008 d).

A última publicação disponível à data, aborda e aprofunda a questão das alterações climáticas e as práticas de reporte ambiental nas grandes organizações (UNCTAD 2009 b).

2.6 – Papel na harmonização da contabilidade e relato ambiental

O ISAR começou a dedicar-se ao estudo do tema da contabilidade e relatórios ambientais no início da década de oitenta do século XX. No início da década de noventa, chegou a acordo sobre uma série de itens que poderiam ser comunicados pelas empresas, a fim de lidar com as questões ambientais relevantes. Durante toda a década de noventa da mesma era trabalhou continuamente este tema.

Nesta área de influência o ISAR visa habilitar os Estados-membros a obter uma melhor compreensão das questões de contabilidade e relato ambiental, assim como contribuir para a harmonização das abordagens que os mesmos estejam a desenvolver nesta temática.

Uma das primeiras publicações apresentada pela UNCTAD no tema refere que o *reconhecimento e mensuração de custos externos às entidades, tais como o impacto da poluição do ar e poluição da água sobre o meio ambiente, não eram o seu objetivo,*

considerando, no entanto que os limites de custos internos não seriam estáticos. Enfatizava ainda o papel fundamental que a legislação e outras medidas poderiam vir a impor, no sentido de criar obrigações às entidades, convertendo assim um "custo externo" num custo interno; chamava também a atenção para o facto de uma série de entidades e associações industriais estarem a desenvolver formas adequadas de relato 'dos custos externos' relativos ao impacto das suas operações no meio ambiente (UNCTAD, 2002). A publicação referida surge, por sua vez, na sequência de um *Position Paper* anterior (UNCTAD, 1998 b), onde foram listados os temas de relato que deveriam ser disponibilizados na informação anual, em três eixos, nomeadamente: dados financeiros quantitativos relativos a passivos e provisões ambientais, custos ambientais excepcionais, quotizações verdes e impostos; dados qualitativos relativos a políticas ambientais, procedimentos e progressos; dados não financeiros, mas quantificáveis, relativamente à performance ambiental.

Posteriormente a instituição apresenta um manual que tem como objetivo apoiar os preparadores e utilizadores de indicadores eco-eficientes, no qual consta um *framework* de relato da contabilidade ambiental que configura uma estrutura conceptual para este ramo da contabilidade, tendo no entanto em consideração o trabalho já desenvolvido pelo IASB e pelo GRI (*Global Reporting Initiative*), (UNCTAD 2004 c).

Torna-se através do levantamento de todas as contribuições apontadas nos subpontos 2.1 a 2.6, evidente que o papel da ONU foi e continua a ser muito relevante, no âmbito das várias áreas e temáticas relacionadas com a harmonização contabilística global. Assim, no ponto seguinte, far-se-á a discussão das realidades aqui apresentadas, no contexto do contributo da ONU para este movimento internacional, assim como da evolução do seu papel, em comparação com outras entidades ou instituições atuantes na mesma realidade.

Ainda, antes de concluir este ponto dois, relevamos a atuação de outra instituição que, no tema da harmonização e dentro das ultimas áreas referidas nos subpontos anteriores também se tem evidenciado: a OCDE, nomeadamente no que se refere à governação das entidades e às praticas de relato ambiental, com a emissão de publicações com caráter de guias de atuação.

3 - Discussão

De acordo com Nee e Ingram (1998), a existência das instituições é importante porque as mesmas *contribuem para a redução da incerteza nas interações humanas e ajudam a resolver o problema da coordenação, especialmente nas modernas economias em que a especialização e a divisão do trabalho deram origem à necessidade de sustentar trocas complexas ao longo do tempo e através do espaço* (Nee e Ingram, 1998, p.20-21).

De acordo com esta ideia, o facto de a ONU ter assumido um papel relevante no processo de harmonização contabilística, tendo no entanto, ao longo do tempo, assumido voluntariamente um papel secundário, pode ser explicado por a sua especialização nesta área da harmonização ser secundária relativamente ao seu objectivo ou missão principal: a do desenvolvimento das sociedades em transição, por forma a promover o seu desenvolvimento e a assegurar a paz no mundo. Por outro lado haverá que considerar a existência de outras organizações especializadas, tais como o IASC/IASB que reclamou para si esta especialização e a correspondente tarefa de divisão de trabalho nesta área. Nesse sentido, assumiu-se como a única organização normalizadora e harmonizadora, tal como é apontado por Fritz e Lamille (2003) que referem o facto de *o IASB se ter formado ou ter sido criado com uma organização internacional normalizadora em 1973, e de, na sua opinião, não existir nenhuma outra organização com a mesma intencionalidade ou propósito* (Fritz e Lamille, 2003, p.15).

Assim, parece ter o IASC/IASB ter assumido uma missão que não estava atribuída institucionalmente a nenhuma outra organização, de uma forma clara. Neste sentido, entendemos que os papéis voluntariamente secundários desempenhados/assumidos por todas as outras organizações que até aí tinham tido atuação relevante em matéria de harmonização e mesmo de emissão de normas, a partir da criação do IASC, também

contribuíram para que o papel decisivo que mais tarde veio a ser desempenhado pelo IASB, viesse a ser efetivamente *assumido* por esta última entidade.

Ou seja, de uma forma mais clara, parece ter havido um processo de legitimação favorável ao IASB, que foi permitido por outras organizações (tais como a ONU, a OCDE, a OMC e a UE), no sentido de se implementar a ideia da especialização e divisão do trabalho referida por Nee e Ingram (1998), como essencial na sustentação das trocas.

Também, numa fase posterior, foi importante a questão das relações de poder, tal como definido por Hopwood (1994), na altura em que o IASB consegue o apoio da IOSCO no reconhecimento das suas normas nas bolsas de valores de todo o mundo. As normas do IASB passam a ser utilizadas como referência, mesmo que a maioria das instâncias nacionais preferisse ditar as suas próprias regras nacionais, ou adaptá-las.

A partir da década de oitenta do século XX, o IASB (então IASC), considerou que a sua missão passava por oferecer aos países desenvolvidos e a outras organizações normalizadoras um conjunto de normas ajustadas à sua realidade. Esta nova abordagem, por parte do IASB, aproximou-o da IFAC (*International Federation of Accountants*), o que acrescentou o apoio das organizações membros desta última instituição. Esta afirmação é corroborada por Hopwood (1994), quando este refere a *existência de uma orquestração muito hábil por parte dos interesses da indústria de auditoria, na pressão efetuada nos processos de harmonização contabilística* (Hopwood, 1994, p. 245).

Também Lehman (2005), enfatiza a questão do efeito dos desenvolvimentos mais recentes que influenciaram a contabilidade e os seus processos de harmonização – muitos dos quais provenientes da contabilidade de Gestão - os quais, na sua opinião, contribuem para acentuar uma cultura instrumental característica do mundo ocidental, perpetuando assim o poder desta relativamente ao resto do mundo.

Ora, tendo em conta o contexto apontado por Hopwood (1994) e por Lehman (2005), relativamente à posição de poder assumida pelo IASB, não será difícil perceber porque o papel da ONU nestas matérias, apesar de relevante, passa a ser secundário.

A partir do momento em que o IASB se assume como entidade normalizadora e harmonizadora, apenas os temas mais secundários para o mercado de capitais passam a ser campo de atividade para a ONU e para outras instituições relevantes no tema, tal como a OCDE. Ou seja, a temática da contabilidade nas microentidades, a questão da responsabilidade social e da contabilidade e relato ambiental, passam a ser áreas praticamente ignoradas pelo IASB (ou pelo menos negligenciadas), deixando assim espaço de manobra a entidades como a ONU, que continuam a considerá-las importantes e relevantes na sua área de atuação.

Isto vem de facto ao encontro do que alguns autores da nova teoria institucional defendem: *descobriram explicações na forma como as estruturas institucionais respondem ao conflito entre governo e economia, de modo a privilegiar alguns interesses enquanto desmobilizam outros; assim relevam uma antiga tradição em ciência política que atribui importância às instituições políticas formais, mas desenvolvendo uma conceção mais ampla, no sentido de avaliar **que instituições são importantes e a forma como elas são importantes*** (Hall e Taylor, 1996, p.6). Na nossa perspetiva isto aconteceu relativamente à ONU e ao seu papel de promotor do processo de harmonização contabilística internacional.

Conclusão

De acordo com Carqueja (2007): “ (...) qualificar a contabilidade como construto corresponde a destacar o resultado final e não o processo como se chegou até este. A organização actual dos agregados humanos, especialmente dos mais complexos, tem como suporte uma teia de informação contabilística que viabiliza não só os serviços públicos mas toda a cooperação em que assenta uma sociedade organizada. Há uma realidade sócio jurídica que condiciona

o acesso de cada um aos bens económicos, e há outra realidade relativa à informação financeira que possibilita a coordenação das opções individuais viabilizando a existência do colectivo.” (Carqueja, 2007, p 16-17).

Este foi também o nosso entendimento ao abordar a questão da contribuição da ONU para o processo de harmonização contabilística: esta instituição foi mais um dos atores com relevância nesta temática, apesar de o processo ser normalmente associado apenas a um interlocutor, que acabou por assumir um papel principal, mas que não é único ou singular.

Parece-nos ter ficado clara a contribuição deste trabalho para a literatura: evidenciar o relevante papel desempenhado pela ONU em termos da evolução do processo global de harmonização contabilística. Entendemos ainda que foi aportada uma contribuição para entender como, em determinadas áreas do processo harmonizador, assumiu voluntariamente, numa fase inicial, um papel mais secundário, passando posteriormente, nessas áreas a assumi-lo de uma forma menos voluntária quando as relações de poder com outras instituições se lhe revelaram menos favoráveis.

Também a missão e a finalidade da ONU parecem ter pesado na referida assunção voluntária de um papel secundário ao nível das normas internacionais de relato financeiro, considerando as questões relacionadas com a especialização das instituições e as relações entre as mesmas.

Na nossa perspetiva o facto de se “centralizar” o processo de harmonização numa só instituição ou entidade apresenta vários perigos e problemas: a globalização da economia tendo por base apenas as características culturais e os valores de apenas alguns dos interesse do mundo ocidental levam a uma visão muito limitada do mundo e também dos processos contabilísticos. Aqui concordamos plenamente com Fritz e Lamle (2003)

“We consider the following points as weaknesses of the IASB:

- Close relationship of IASB to philosophies of the Anglo-American Model
- Convergence means only to harmonise IAS and U.S.-GAAP
- Developing countries are neglected.”

(Fritz e Lamle, 2003, p.53).

Consideramos as IFRS mais direcionadas para países desenvolvidos e ocidentais e que as mesmas negligenciam os países em vias de desenvolvimento e os não ocidentais. Outras instituições podem continuar a desempenhar, em áreas limitadas e *laterais*, um papel relevante e essencial no processo de harmonização.

Outra questão é a da falta de entidades nacionais, profissionais e reguladoras no domínio da contabilidade em alguns países constituir outro dos grandes *handicaps* do IASB. Quando esta situação acontece, a função do mesmo torna-se bastante difícil – o que é vulgar em economias menos desenvolvidas ou naquelas que sofram grande influência da corrente Continental da contabilidade.

Neste contexto é importante a intervenção de organizações como a ONU. E isto não apenas nos países menos desenvolvidos – veja-se, por exemplo, aquilo que aparentemente constitui atualmente na UE, um recuo no processo de harmonização, com a introdução da Diretiva 2013/34/UE. O que pode ser interpretado como retrocesso à luz do normativo do IASB, se considerarmos a posição da ONU relativamente às necessidades especiais das microentidades, pode ser interpretado como evolução, no sentido apontado por esta.

Também as questões relacionadas com a Diretiva 2014/95/UE, poderão vir a ser uma evolução, se considerarmos, ao invés do normativo do IASB, o trabalho desenvolvido pela ONU ao nível da Governação das entidades, do relato ambiental e das questões relacionadas com a responsabilidade social.

Como perspetivas de investigação futura suscitadas ao longo da realização deste trabalho, poderemos apontar a relevância das atuações de outras entidades, além da ONU e do IASB, para o processo de harmonização contabilística internacional e a exploração das

oportunidades identificadas por entidades menos ligadas às questões dos mercados de capitais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

CARQUEJA, H. O. (2007). "Teoria da Contabilidade: uma interpretação", *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*, Vol IV, nº 7, pp.7-40. Recuperado em 09 de abril de 2016, de http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-99112007000100002&lng=pt&tlng=pt

CHOI, F.; FROST C. e GARY, K. (2002). **International Accounting**, Prentice Hall, New Jersey, 4th edition.

FRITZ, S. and LAMMLE, C. (2003). **The International Harmonization Process of accounting Standards**. Avdelning. Disponível em: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:18878/fulltext01> Consultado em 10 de abril de 2016.

HALL, P. A. e TAYLOR, R. C. R. (1996), **Political Science and the Three New Institutionalisms**, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, Discussion Paper 96/6, June, ISSN 0944-2073. Disponível em: http://edoc.vifapol.de/opus/volltexte/2011/2782/pdf/dp96_6.pdf Consultado em 8 de abril de 2016.

HOPWOOD, A. J. (1994), "Some reflections on the harmonisation of accounting within the EU", **European Accounting Review**, 3(2), pp.241-53.

LEHMAN, G. (2005), "A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalizing world", **Critical Perspectives on Accounting**, 16, pp. 975-992.

MARCH, J. G. e OLSEN, J.P. (2008), "Elaborating the "New Institutionalism" ", Capítulo de Livro. Cap I, pp. 3-20. **The Oxford Handbook of Political Institutions**, Edited by Sarah A. Binder, R. A. W. Rhodes, and Bert A. Rockman. ISBN: 9780199548460. Disponível em: <http://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199548460.001.0001/oxfordhb-9780199548460-e-1?print=pdf> Acedido em 9 de abril de 2016.

NEE, V. e INGRAM, P. (1998), "Embeddedness and Beyond: Institutions, Exchange and Social Structure", (capítulo 2), **The New Institutionalism in Sociology**, Mary C. Brinton e Victor Nee (editors), Russel Sage Foundation, New York.

RADEBAUGH L. H., GRAY S. J. and BLACK, E. L. (2006), **International Accounting and multinational enterprises**, John Wiley and Sons, New York, 6th edition.

Capítulo I:

Disponível em: http://media.wiley.com/product_data/excerpt/22/EHEP0005/EHEP000522.pdf Consultado em 10 de abril de 2016.

Capítulo II:

Disponível em: http://media.wiley.com/product_data/excerpt/22/EHEP0005/EHEP000522-2.pdf

Consultado em 10 de abril de 2016.

NOBES, C.; PARKER, R. (2000), **Comparative International Accounting**, Financial Times – Prentice Hall, Hartlow.

SAMUELS, J. e PIPER, A. (1985), **International Accounting: A survey**, Croom Helm, London.

WOLK, H., TEARNEY, M. e DODD, J. (2001), **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach**, South-Western College Publishing, 5th edition.

UNCTAD (2016), Informação disponível no site: <http://unctad.org/en/pages/DIAE/ISAR> Consultado em 10 de abril de 2016.

UNCTAD (2009), **SMEGA – Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-sized Enterprises - Level 3 Guidance**, United Nations, New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/Docs/diaeed20092_en.pdf
Consultado em 10 de abril de 2016.

UNCTAD (2009 b), **2009 Review of corporate responsibility reporting: the largest transnational corporations and climate change related disclosure**, Report by the UNCTAD secretariat, Trade and Development Board Investment, Enterprise and Development Commission Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-sixth session Geneva, 7–9 October. Documento disponível em: http://unctad.org/en/docs/ciisarcrp7_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2008 a), **Practical implementation of international financial reporting standards: Lessons learned - Country case studies on IFRS**, UNITED NATIONS, New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf
Consultado em 10 de abril de 2016.

UNCTAD (2008 b), **Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-sized Enterprises (SMEGA) – Level 3 guidance**, UNITED NATIONS, New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isard50_en.pdf
Consultado em 11 de abril de 2016.

UNCTAD (2008 c), **2008 Review of the implementation status of corporate governance disclosures: an examination of reporting practices among large enterprises in 10 emerging markets**, Trade and Development Board Investment, Enterprise and Development Commission Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-fifth session Geneva, 4–6 November, UNITED NATIONS, New York and Geneva. Documento disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp1_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD (2008 d), **Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports**, United Nations New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD (2007), **2007 Review of the Implementation Status of Corporate Governance Disclosures: An Inventory of Disclosure Requirements in 25 Emerging Markets**, TRADE AND DEVELOPMENT BOARD Commission on Investment, Technology and Related Financial Issues Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-fourth session Geneva, 30 October –1 November, UNITED NATIONS, New York and Geneva. Documento disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp6_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD (2006), Document on **AGREED CONCLUSIONS Review of Practical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards**, TRADE AND DEVELOPMENT BOARD, Commission on Investment, Technology and Related Financial Matters, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-third session Geneva, 10-12 October. Documento disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isar18_en.pdf
Consultado em 11 de abril de 2016.

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2006 b), **GUIDANCE ON GOOD PRACTICES IN CORPORATE GOVERNANCE DISCLOSURE**, United Nations New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/iteteb20063_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD (2006 c), **2006 REVIEW OF THE REPORTING STATUS OF CORPORATE RESPONSIBILITY INDICATORS**, Report by the UNCTAD secretariat, TRADE AND DEVELOPMENT BOARD Commission on Investment, Technology and Related Financial Issues Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and

Reporting Twenty-third session Geneva, 10–12 October. Documento disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isarcpr4_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD (2004), **ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING GUIDELINES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (SMEGA) LEVEL 2 GUIDANCE**, United Nations, New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/iteteb20035_en.pdf
Consultado em 11 de abril de 2016.

UNCTAD (2004 b), **DISCLOSURE OF THE IMPACT OF CORPORATIONS ON SOCIETY CURRENT TRENDS AND ISSUES, UNITED NATIONS**, New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/iteteb20037_en.pdf
Consultado em 12 de abril de 2016.

UNCTAD (2004 c), **A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators, Version 1.1**, United Nations New York and Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf
Consultado em 13 de abril de 2016.

UNCTAD (2003), **ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING GUIDELINES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (SMEGA) - LEVEL 3 GUIDANCE**, United Nations, New York and Geneva, 2003. Disponível em: http://unctad.org/en/Docs/iteteb20036_en.pdf
Consultado em 10 de abril de 2016.

UNCTAD (2002), **GUIDANCE MANUAL ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING FOR ENVIRONMENTAL COSTS AND LIABILITIES**, UNITED NATIONS, Geneva. Disponível em: http://unctad.org/en/Docs/iteeds4c1_en.pdf
Consultado em 13 de abril de 2016.

UNCTAD (1998), **GLOBAL CURRICULUM FOR THE PROFESSIONAL EDUCATION OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS**, Report by the UNCTAD secretariat, United Nations, New York and Geneva. Documento disponível em: <http://unctad.org/en/docs/c2isard6.en.pdf>
Consultado em 11 de abril de 2016.

UNCTAD (1998 b), **ENVIRONMENTAL FINANCIAL ACCOUNTING AND REPORTING AT THE CORPORATE LEVEL**, Report by the UNCTAD Secretariat, COMMISSION ON INVESTMENT, TECHNOLOGY AND RELATED FINANCIAL MATTERS, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, Fifteenth session, Geneva, 11-13 February. Documento disponível em: <http://unctad.org/en/Docs/c2isard2.en.pdf>
Consultado em 13 de abril de 2016.

UNIÃO EUROPEIA (1995). **COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA: UMA NOVA ESTRATÉGIA RELATIVAMENTE À HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL** (COM 95 (508) PT). Documento disponível em: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_pt.pdf Consultado em 07 de abril de 2016.

Sites Consultados:

UNRIC (2016) – Informação disponível no site: <https://www.unric.org/pt/informacao-sobre-a-onu>
Consultado em 09 de abril de 2016.
https://issuu.com/unric/docs/factosessenciais_web

ISAR (2016) - <http://unctad.org/en/pages/DIAE/ISAR/Areas-of-Work.aspx>
Consultado em abril de 2016.

Outra Bibliografia consultada:

HAIL, L., LEUZ, C. e WYSOCKI, P. D. (2009), **Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy**

Factors, February 25. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1357331> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1357331>
Consultado em 2 de abril de 2016.

International Accounting and Reporting Issues 2008 Review Report by the secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development Disponível em: http://unctad.org/en/Docs/diaeed20096_en.pdf, consultado em 03 de abril de 2016.

Practical implementation of international financial reporting standards Disponível em: http://unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf, consultado em 03 de abril de 2016.

International Accounting and Reporting Issues 2006 Review, Disponível em: http://unctad.org/en/Docs/iteteb20072_en.pdf, consultado em 03 de abril de 2016.

Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards Case study of Egypt, Disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isard45_en.pdf, consultado em 03 de abril de 2016.

Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards Case study of Switzerland** Disponível em http://unctad.org/en/docs/c2isard47_en.pdf, consultado em 03 de abril de 2016.

REVIEW OF PRACTICAL IMPLEMENTATION ISSUES OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS Case study in Kenya, Disponível em: http://unctad.org/en/docs/c2isard33a5_en.pdf

Pragmatic Considerations for Implementing the United Nations Sustainable Development Goals (SDGs) Contradictions and Necessities within the Earth System, Disponível em: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:746149/FULLTEXT01.pdf>

Advice on compatibility of the IFRS for SMEs and the EU Accounting Directives EFRAG, Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/ue/Parecer_EFRAG_SME_Letter.pdf

Outros links úteis:

<http://unctad.org/SearchCenter/Pages/results.aspx?k=ISAR>

<http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>